

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 18. september 2007 1(1)

Sag C-368/06

Cedilac SA

mod

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af tribunal administratif de Lyon (Frankrig))

»Beskatning– moms – fradragsret – Rådets direktiv 77/388/EØF – artikel 17 og 18, artikel 28, stk. 3, litra d), og artikel 28, stk. 4 – Frankrigs ophævelse af »en-månedesreglen« – konvertering til fordring på statskassen – tilbagebetaling i rater«

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF søger den forelæggende ret vejledning om fortolkningen af artikel 17 og 18, artikel 28, stk. 3, litra d), og artikel 28, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) (herefter »sjette direktiv«).

I – Relevant fællesskabsret

2. Sjette direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer, at »fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

3. Sjette direktivs artikel 18, med overskriften »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten«, bestemmer:

»[...]

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået.

[...]

4. Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

[...]«

4. Artikel 28 i sjette direktivs afsnit XVI indeholder visse overgangsbestemmelser, som tillader medlemsstaterne, at de fortsat anvender bl.a. fritagelser og fravigelser med henblik på, at disse fritagelser og fravigelser på sigt skal ophæves. Således bestemmer sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), at medlemsstaterne i den overgangsperiode, som er omhandlet af artikel 28, stk. 4, »fortsat [kan] anvende bestemmelser, der fraviger princippet om det i artikel 18, stk. 2, første afsnit, omhandlede øjeblikkelige fradrag«.

5. Sjette direktivs artikel 28, stk. 4, bestemmer således: »Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. Senest seks måneder inden udløbet af denne periode og sidenhen efter behov skal Rådet på grundlag af en beretning fra Kommissionen tage de i stk. 3 nævnte undtagelsesbestemmelser op til fornyet overvejelse og med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffe afgørelse om en eventuel ophævelse af visse af disse undtagelser eller af dem alle.«

II – Relevant national ret

6. I overensstemmelse med undtagelsen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), fortsatte Frankrig med at anvende den såkaldte en-månedregel efter direktivets ikrafttræden. I medfør af en-månedreglen kunne afgiftspligtige personer ikke i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 1, øjeblikkeligt fradrage den merværdiafgift (»moms«), som de havde betalt for goder, der ikke udgjorde anlægsaktiver og tjenesteydelser, fra den moms, som de skulle betale. Fradraget kunne først finde sted den følgende måned.

7. Med vedtagelsen den 22. juni 1993 af artikel 2, afsnit I, i den supplerende finanslov nr. 93-859 for 1993 (3) ophævede Frankrig en-månedreglen. I henhold til artikel 271, stk. 3, i den generelle skattelov (code général des impôts, herefter »CGI«), som blev indført ved artikel 2, afsnit I, i finanslov nr. 93-859, var afgiftspligtige personer således berettigede til at fradrage den moms, som de allerede havde betalt for varer og tjenesteydelser, fra den moms, som de skyldte i løbet af den måned, i løbet af hvilken fradragsretten opstod.

8. Foruden ophævelsen af en-månedreglen blev der i CGI indført en overgangsbestemmelse ved artikel 2, afsnit II, i den supplerende finanslov nr. 93-859 for 1993. Overgangsbestemmelsen findes i CGI's artikel 271 A.

9. CGI's artikel 271 A, stk. 1, fastsætter, at afgiftspligtige personer, som har påbegyndt deres virksomhed før den 1. juli 1993, i den fradragsberettigede afgift kan fratrække et »referencebeløb«. Referencebeløbet beregnes generelt på grundlag af det gennemsnitlige månedlige fradragsberettigede afgiftsbeløb for juli måned 1993 og de 11 foregående måneder.

10. CGI's artikel 271 A, stk. 2, bestemmer bl.a., at hvor hele referencebeløbet ikke kan fradrages i den fradragsberettigede afgift, skal det overskydende beløb fradrages de følgende måneder. Hvis beløbsstørrelsen af den fradragsberettigede afgift, som fremkommer efter at referencebeløbet er blevet fratrukket, er lavere end den fradragsberettigede afgift for den foregående måned, overføres det overskydende referencebeløb til efterfølgende erklæringer.

11. I medfør af CGI's artikel 271 A, stk. 3, udgør det beløb for fradragsrettigheder, som en afgiftspligtig person ikke har udnyttet i henhold til artikel 271 A, stk. 1, jf. artikel 217 A, stk. 2, en fordring, som den afgiftspligtige person har på statskassen. Denne fordring kan ikke overdrages eller sælges. Den kan imidlertid anvendes som sikkerhed eller som en garanti. Desuden kan fordringen overdrages eksempelvis i forbindelse med fusion eller salg af en virksomhed.

Fordringen skal bl.a. tilbagebetales over en periode på maksimalt 20 år.

12. Hvor referencebeløbet ikke overstiger 10 000 FRF, har afgiftspligtige personer i henhold til CGI's artikel 271 A, stk. 5, i princippet ikke pligt til at fratrække referencebeløbet i henhold til CGI's artikel 217 A, stk. 1.

13. I henhold til dekret nr. 93-1078 af 14. september 1993 (4), dekret nr. 94-296 af 6. april 1994 (5) og dekret nr. 2002-179 af 13. februar 2002 (6) blev de fordringer, som afgiftspligtige personer havde i henhold til CGI's artikel 271 A, tilbagebetalt på følgende måde:

- I 1993 blev fordringerne tilbagebetalt til fulde, hvor de ikke oversteg 150 000 FRF (22 867,35 EUR). I samme år blev fordringer, der oversteg dette beløb, tilbagebetalt med 25%, med en minimumsbetaling på 150 000 FRF (22 867,35 EUR).
- I 1994 blev de resterende fordringer placeret på en konto og blev tilbagebetalt med 10% af det oprindelige beløb.
- I hvert af de følgende år blev fordringerne tilbagebetalt med 5% af det oprindelige beløb.
- I 2002 blev samtlige resterende fordringer tilbagebetalt til fulde på forhånd.

14. Renten, som skulle betales på de pågældende fordringer, var 4,5% for 1993, 1% for 1994 og 0,1% for hvert af de følgende år.

III – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15. Den 26. december 2002 anmodede selskabet Cedilac SA (herefter »sagsøgeren«) Frankrig om at betale bl.a. 1 524 806,62 EUR med renter for den skade, som selskabet havde lidt i perioden 1993-2002 som følge af, at der over for selskabet var blevet anvendt de foranstaltninger, som var blevet indført i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen.

16. Ministeren for økonomi, finans og industri besvarede ikke sagsøgerens anmodning, og denne blev afvist, hvorefter sagsøgeren indbragte sagen for tribunal administratif de Lyon (forvaltningsdomstolen i Lyon).

17. Tribunal administratif de Lyon anmodede ved dom af 15. november 2005 Frankrigs Conseil d'État (øverste forvaltningsdomstol) om en vurdering i henhold til artikel L.113-1 i den administrative retsplejelov af, hvorvidt »de bestemmelser, som Frankrig har indført som erstatning for den ophævede en-månedesregel fastsat i henhold til artikel 271 A i den generelle skattelov og efterfølgende gennemførelsesdekreter, er forenelige med [sjette direktivs] artikel 17 og artikel 18, stk. 4«.

18. Ved udtalelse af 14. juni 2006 besluttede Conseil d'État, at ovennævnte spørgsmål var så kompliceret, at det var berettiget at forelægge spørgsmålet for Domstolen i form af en anmodning om præjudiciel afgørelse.

19. Tribunal administratif de Lyon har ved afgørelse af 5. september 2006 besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er de bestemmelser, som Frankrig har indført som erstatning for den ophævede en-månedesregel, forenelige med [sjette direktivs] artikel 17 og [artikel] 18, stk. 4?«

20. Den forelæggende ret har ved afgørelsen af 5. september 2006 også anmodet Domstolen om at undersøge ovennævnte spørgsmål i henhold til hasteproceduren i artikel 104a i Domstolens

procesreglement »under henvisning til det antal sager, der allerede er anlagt, og de betydelige omkostninger, dette indebærer for statsbudgettet [...]«.

21. Domstolens præsident har ved kendelse af 25. september 2006 afvist anmodningen om en hasteprocedure.

22. Sagsøgeren, den franske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke indgivet anmodning om et retsmøde, og intet retsmøde er blevet afholdt.

IV – Parternes hovedargumenter

23. Sagsøgeren har anført, at de bestemmelser, som blev indført i forbindelse med ophævelse af en-månedesreglen i medfør af CGI's artikel 271 A, bevirkede, at det ikke var muligt øjeblikkeligt at fradrage moms, hvilket er i strid med neutralitetsprincippet i momssystemet og sjette direktivs artikel 17 og 18.

24. Sagsøgeren støtter sig særligt på Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Italien (7). Her fandt Domstolen, at Italien havde tilsidesat de forpligtelser, der påhvilede republikken i henhold til sjette direktivs artikel 17 og 18, idet denne medlemsstat havde refunderet for megen indbetalt moms ved udstedelse af statsobligationer til en kategori af afgiftspligtige. Domstolen fandt, at betingelser for tilbagebetaling, som en medlemsstat har fastlagt i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 4, skal gøre det muligt for den afgiftspligtige person under passende omstændigheder at få tilbagebetalt hele det beløb, som er et resultat af for megen opkrævet moms. Dette indebærer ifølge sagsøgeren, at tilbagebetalingen skal finde sted inden for rimelig tid og, at den skal ske kontant eller ved lignende midler. Den valgte tilbagebetalingsform må under ingen omstændigheder indebære nogen form for økonomisk risiko for den afgiftspligtige person.

25. Herudover fremhæver sagsøgeren, at i modsætning til den situation, som forelå i sagen Kommissionen mod Italien, hvor de italienske statsobligationer, der udstedtes til tilbagebetaling af for megen opkrævet moms, var børsnoterede, kunne fordringerne på statskassen i den foreliggende sag ikke overdrages eller sælges. Desuden havde fordringerne kun en ubetydelig rentesats, og den afgiftspligtige var tvunget til at bære en næsten sikker risiko for, at fordringen mistede værdi over en periode på 20 år. Sagsøgeren tilføjer, at de omtvistede foranstaltninger var i strid med lighedsprincippet for afgiftspligtige personer. Ifølge sagsøgeren bør Domstolen derfor besvare det af den nationale domstol forelagte spørgsmål benægtende.

26. Den franske regering har anført, at det af den nationale domstol forelagte spørgsmål bør omformuleres. Frankrig gør gældende, at den forelæggende ret i realiteten spørger, hvorvidt de foranstaltninger, som blev indført i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, er i strid med sjette direktivs artikel 28, stk. 3. Frankrig er af den opfattelse, at spørgsmålet som omformuleret må besvares benægtende.

27. Kommissionen har anført, at det ikke er Domstolens opgave inden for rammerne af en anmodning om præjudiciel afgørelse at fastslå, hvorvidt bestemmelser i national ret er forenelige med fællesskabsretten. Kompetencen hertil henhører under de nationale domstole, som i givet fald via en præjudiciel forelæggelse kan indhente de nødvendige oplysninger hos Domstolen vedrørende fællesskabsrettens fortolkning og rækkevidde.

28. Frankrig har gjort gældende, at en-månedesreglen, som fraveg princippet om øjeblikkeligt momsfradrag i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 2, var tilladt i medfør af samme direktivs artikel 28, stk. 3, litra d). Som følge af ophævelsen af en-månedesreglen med virkning fra juli 1993 ville afgiftspligtige personer i juli 1993 have kunnet udnytte de af deres fradragsrettigheder, der var opstået i løbet af juni og juli måned 1993. Dette ville have resulteret i en belastning af

statsbudgettet med 80-100 mia. FRF. Der blev derfor vedtaget en mekanisme med henblik på at fordele dette usædvanlige tab for statskassen over en given periode. Frankrig tilføjer, at mekanismen ikke påvirkede alle skatteydere. Det følger af CGI's artikel 271 A, stk. 5, at hvor referencebeløbet for en virksomhed er mindre end 10 000 FRF, bliver virksomheden ikke underlagt fordelingsmekanismen for tilbagebetaling. Således var 82% af virksomhederne ikke underlagt denne mekanisme.

29. Frankrig og Kommissionen har anført, at de foranstaltninger, som blev indført i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, er i overensstemmelse med Domstolens retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 28, stk. 3. De er af den opfattelse, at Domstolens argumentation i dens afgørelse i Norbury Developments-sagen (8) skal anvendes analogt i den foreliggende sag. Frankrig og Kommissionen mener derfor, at selv om en medlemsstat ikke kan forlænge en allerede eksisterende undtagelse efter sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), kan den delvist eller gradvist ophæve den.

30. Kommissionen har anført, at ophævelsen af en-månedesreglen og de foranstaltninger, som er genstand for kritik fra sagsøgeren i hovedsagen, blev gennemført ved den samme lov. Foranstaltningerne tilsigtede at lette overgangen til reglerne i henhold til sjette direktivs artikel 17 og 18 og retten til et øjeblikkeligt momsfradrag.

31. Ifølge Frankrig og Kommissionen ligner omstændighederne i den foreliggende sag ikke omstændighederne i sagen Kommissionen mod Italien (9).

32. I den nævnte sag fandt Domstolen, at Italien, som havde refunderet for megen betalt moms ved udstedelse af statsobligationer til afgiftspligtige personer, som havde betalt for meget i afgift, havde tilsidesat de forpligtelser, der påhvilede den i henhold til sjette direktivs artikel 17 og 18. Domstolens argumentation i denne sag var imidlertid baseret på den omstændighed, at Italien, i modsætning til Frankrig i den foreliggende sag, ikke var omfattet af nogen undtagelse fra sjette direktiv.

33. Kommissionen har videre anført, at alle afgiftspligtige personer tydeligvis befinder sig i en gunstigere situation siden ophævelsen af en-månedesreglen til trods for betingelserne i CGI's artikel 271 A.

V – **Bedømmelse**

34. Med anmodningen om præjudiciel afgørelse ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt de bestemmelser, som blev vedtaget af Frankrig i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, er forenelige med sjette direktivs artikel 17 og artikel 18, stk. 4.

35. Det bemærkes, at Domstolen i medfør af artikel 234 EF ikke har kompetence til at afgøre, hvorvidt nationale lovbestemmelser er forenelige med fællesskabsretten. Domstolen kan imidlertid på baggrund af formuleringen af spørgsmålet fra den nationale ret og de faktiske forhold, som den nationale ret er nået frem til, udlede de spørgsmål, som vedrører en fortolkning af fællesskabsretten (10).

36. På baggrund af ordlyden af formuleringen af spørgsmålet og argumentationen i forelæggelseskendelsen konkluderer jeg derfor, at den nationale domstol ønsker at få klarlagt, hvorvidt sjette direktivs artikel 17 og 18, artikel 28, stk. 3, litra d), og artikel 28, stk. 4, udelukker foranstaltninger som dem, der er omfattet af hovedsagen.

37. Domstolen har i fast retspraksis fastslået, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og principielt ikke kan begrænses.

Fradragsretten kan udøves øjeblikkeligt med hensyn til alle afgifter, der opkræves af indgående transaktioner (11). Derudover har enhver begrænsning af fradragsretten for moms indvirkning på afgiftsbyrdens størrelse og må finde ens anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (12).

38. Forud for sjette direktivs ikrafttræden anvendte Frankrig den såkaldte en-månedesregel. Ifølge parternes indlæg kunne afgiftspligtige i medfør af denne regel ikke fra den moms, som de var forpligtet til at betale, fradrage den moms, som de havde betalt for varer indtil måneden efter, at fradragsretten var opstået. Frankrig havde tilladelse til at bibeholde en-månedesreglen, som var indført før sjette direktiv, efter dette direktivs ikrafttræden, i medfør af en udtrykkelig undtagelse i nævnte direktivs artikel 28, stk. 3, litra d).

39. Den udtrykkelige undtagelse i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), var stadig i kraft den 1. juli 1993 (13), hvor Frankrig ophævede en-månedesreglen og vedtog overgangsbestemmelser i forbindelse med denne ophævelse. Jeg mener derfor, at de reformer, som Frankrig gennemførte med vedtagelsen den 22. juni 1993 af artikel 2, afsnit I og II, i den supplerende franske finanslov nr. 93-859 for 1993, var frivillige i den forstand, at medlemsstaten ikke var forpligtet til at give afkald på den undtagelse, som den var omfattet af i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d).

40. Det fremgår af den franske regerings indlæg, at afgiftspligtige som følge af en-månedesreglen konstant havde en sum penge til gode hos statskassen. Gældens størrelse var forskellig fra måned til måned, afhængig af den moms, som en afgiftspligtig person var berettiget til at fradrage i en given måned. Det lader ikke til, at denne gæld var pålagt renter.

41. Den forelæggende ret har angivet, at Frankrig med vedtagelsen af den supplerende finanslov nr. 93-859 for 1993 både ophævede en-månedesreglen og vedtog de overgangsbestemmelser, der er indeholdt i CGI's artikel 271 A. Det fremgår af den relevante nationale lovgivning, hvilket må undersøges af den nationale ret, at denne ophævelse betød, at afgiftspligtige personer, som påbegyndte deres virksomhed efter den 1. juli 1993, ikke var underlagt en-månedesreglen, og derfor var moms, som var betalt af sådanne afgiftspligtige, øjeblikkeligt fradragsberettiget i henhold til reglerne i sjette direktivs artikel 17 og 18.

42. Frankrig ophævede imidlertid ikke uden videre en-månedesreglen, eftersom dette ifølge den franske regering og den forelæggende ret ville have haft betydelige budgetmæssige konsekvenser. Disse konsekvenser bundede ifølge den franske regering og Kommissionen i den omstændighed, at afgiftspligtige, hvis virksomhed var påbegyndt før den 1. juli 1993, i princippet i juli 1993 kunne fradrage den moms, der var betalt i både juni og juli måned 1993, og kunne, i de efterfølgende måneder, fradrage denne moms øjeblikkeligt i henhold til sjette direktivs artikel 17 og 18.

43. Den forelæggende ret har angivet, at de bestemmelser, som blev vedtaget i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, havde undtagelseskarakter og blev vedtaget med det formål at muliggøre en skattereform under betingelser, som kunne bæres af statsbudgettet. Som det kan konstateres ud fra den franske regerings indlæg, er de pengesummer, som var på spil i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, ganske betydelige (14). CGI's artikel 271 A blev ifølge den forelæggende ret udfærdiget med henblik på at udjævne de økonomiske konsekvenser forbundet med den pågældende ophævelse over en periode på adskillige år.

44. Det fremgår af de nationale lovgivningsmæssige rammer, som skitseret af parterne i deres indlæg, at CGI's artikel 271 A bestemte, at afgiftspligtige personer skulle beregne et referencebeløb, som generelt var baseret på det gennemsnitlige fradragsberettigede momsbeløb for juli måned 1993 og de foregående 11 måneder. Hvis referencebeløbet oversteg 10 000 FRF,

blev det omdannet til en fordring på statskassen. Gælden var ifølge den nationale domstol pålagt renter og skulle tilbagebetales til den afgiftspligtige person over en periode på 20 år, som senere blev nedsat til ti år. Den franske regering angav, at de bestemmelser, som blev vedtaget i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, på grund af beløbsgrænsen på 10 000 FRF havde betydning for ca. 18% af de afgiftspligtige (15).

45. Sagsøgeren gør gældende, at de regler, som blev vedtaget i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, forhindrede, at der kunne ske øjeblikkeligt fradrag for moms, hvilket er i strid med det neutralitetsprincip, som er indeholdt i momssystemet, og som kræver, at der sker fradrag for al indgående moms, og også i strid med sjette direktivs artikel 17 og 18. Desuden støtter sagsøgeren sig i sine indlæg i udstrakt grad på Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Italien, hvor en lignende ordning, som blevet indført af Den Italienske Republik, blev kendt i strid med sjette direktivs artikel 17 og 18.

46. Det er min opfattelse, at selv om der ganske vist er visse faktuelle ligheder mellem den foreliggende sag og sagen Kommissionen mod Italien, afviger de juridiske rammer, som finder anvendelse i de to sager, grundlæggende fra hinanden. I sagen Kommissionen mod Italien betalte staten for megen opkrævet moms tilbage ved at udstede statsobligationer til visse afgiftspligtige personer. Italien var imidlertid ikke omfattet af nogen undtagelse svarende til den franske undtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), og kunne derfor ikke lovligt fravige bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17 og 18 ved at vedtage bestemmelser, som hindrede afgiftspligtige i øjeblikkeligt at fradrage moms. Sagsøgeren kan derfor ikke påberåbe sig denne dom til støtte for sine argumenter.

47. Derudover bemærkes, at selv om Frankrig klart og uden tvivl var berettiget til at anvende en-månedesreglen efter sjette direktivs ikrafttræden i henhold til samme direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), var medlemsstaten imidlertid ikke berettiget til at vedtage en ny undtagelse eller til at udvide den eksisterende undtagelse.

48. Herudover er det min opfattelse, at Domstolens argumentation i Norbury Developments-sagen kan finde analog anvendelse, og at sjette direktiv således ikke forhindrer en medlemsstat i at begrænse rækkevidden af en undtagelse som i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), eftersom samme direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), netop tilsigter at ophæve sådanne undtagelser (16). I Norbury Development-sagen havde Det Forenede Kongerige indskrænket rækkevidden af den undtagelse, som den var berettiget til i medfør af sjette direktiv (17). Domstolens argumentation i denne sag var, at det ville være i strid med dette formål at fortolke sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), snævert på den måde, at en medlemsstat kan bibeholde en allerede eksisterende undtagelse, men derimod ikke delvist afskaffe den. En sådan fortolkning vil ifølge Domstolen have negative følger for en ensartet anvendelse af sjette direktiv, idet en medlemsstat kunne tvinges til at bibeholde en undtagelse, selv om den fandt det muligt, passende og ønskeligt gradvist at implementere den ordning, som er fastlagt i direktivet inden for det pågældende område.

49. I dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (18) fandt Domstolen, at hvor en medlemsstats lovgivning ændres med det formål at indskrænke rækkevidden af en undtagelse for derved at bringe den i overensstemmelse med formålet med sjette direktiv, er denne lovgivning omfattet af fravigelsen i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet punktum. I den pågældende sag, som vedrørte et søgsmål i henhold til artikel 226 EF, fandt Domstolen, at Frankrig, som havde indskrænket rækkevidden af en allerede eksisterende undtagelse ved at erstatte en fuldstændig undtagelse af personbiler fra fradragsretten for moms med en mere begrænset undtagelse, som tillod momsfradrag med hensyn til motorkøretøjer, som udelukkende blev anvendt til køreundervisning, ikke havde tilsidesat de forpligtelser, der påhvilede den i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

50. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at i modsætning til den indskrænkning, som blev gennemført af den franske lovgiver i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, og som virker forholdsvis klar og utvetydig, var de regler, som blev indført i forbindelse med ophævelsen af en-månedesreglen, meget komplicerede og havde, hvis overhovedet nogen, betydning for afgiftspligtige personer i forskellig udstrækning, afhængig af referencebeløbets størrelse. Som følge heraf skyldte statskassen til trods for ophævelsen af en-månedesreglen pr. 1. juli 1993 visse afgiftspligtige penge helt indtil 2002.

51. Det fremgår imidlertid af Kommissionens indlæg, hvilket må undersøges af den nationale domstol, at de lovreformer, som Frankrig frivilligt (19) gennemførte, og som resulterede i ophævelsen af en-månedesreglen og foranstaltningerne vedtaget i forbindelse hermed, resulterede i en gradvis udfasning af virkningerne af denne regel. Desuden lader det til, at virkningerne af de bestemmelser, som blev indført som erstatning for den ophævede en-månedesregel, også gradvist er blevet formindsket og endelig afviklet i 2002. Dette forløb lader til i perioden 1993-2002 at have resulteret i en formindskelse af momsbyrden for alle afgiftspligtige personer.

52. På grundlag af indlæggene fra Kommissionen og den franske regering fremgår det, at som følge af den reform, som Frankrig vedtog, formindskedes over en tiårsperiode de forskelle, der eksisterede mellem dets skattesystem som følge af en-månedesreglen og sjette direktivs artikel 17 og 18, og Frankrig bragtes hermed mere i overensstemmelse med hovedprincipperne i sjette direktiv, navnlig retten til det øjeblikkelige momsfradrag.

53. Medmindre andet følger af den nationale domstols efterprøvelse, synes disse forskelle helt forsvundet i 1993, for det første hvad angik afgiftspligtige personer, som påbegyndte deres virksomhed efter den 1. juli 1993, for det andet, hvor den afgiftspligtige persons referencebeløb var under 10 000 FRF, og for det tredje, hvor det beløb, som statskassen skyldte en afgiftspligtig person, ikke oversteg 150 000 FRF (22 867,35 EUR). Det fremgår således af de lovgivningsmæssige reformer, som forklaret af parterne, at en betragtelig del af referencebeløbet, nemlig 25%, allerede i 1993 – det år, hvor reformerne blev vedtaget – blev tilbagebetalt til alle de afgiftspligtige, som var berørt af de overgangsbestemmelser, som var blevet vedtaget i forbindelse med ophævelse af en-månedesreglen. I 1994 skulle yderligere 10% af referencebeløbet tilbagebetales. Den forelæggende ret angiver også i forelæggelseskendelsen, at statskassens gæld var pålagt renter.

54. Der skal følgelig gives det svar, at sjette direktivs artikel 17 og 18, artikel 28, stk. 3, litra d), og artikel 28, stk. 4, i princippet ikke er til hinder for foranstaltninger som de i hovedsagen omhandlede.

VI – Forslag til afgørelse

55. Set i lyset af de foregående betragtninger, er jeg af den opfattelse, at spørgsmålet fra tribunal

administratif de Lyon skal besvares således:

»Artikel 17 og 18, artikel 28, stk. 3, litra d), og artikel 28, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1997 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er i princippet ikke til hinder for foranstaltninger som de i hovedsagen omhandlede.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – JORF nr. 143 af 23.6.1993, s. 8815.

4 – JORF nr. 214 af 15.9.1993, s. 12883.

5 – JORF nr. 89 af 16.4.1994, s. 5646.

6 – JORF nr. 39 af 15.2.2002, s. 2968.

7 – Dom af 25.10.2001, sag C-78/00, Sml. I, s. 8195.

8 – Dom af 29.4.1999, sag C-136/97, Sml. I, s. 2491, præmis 19.

9 – Nævnt ovenfor i fodnote 7.

10 – Jf. analogt, dom af 14.7.1971, sag 10/71, Muller m.fl., Sml. 1971, s. 165, org.ref.: Rec. s. 723, præmis 7.

11 – Dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42.

12 – Jf. bl.a. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

13 – Til trods for den indledende overgangsperiode på fem år fra den 1.1.1978 i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 4, er undtagelsen i artikel 28, stk. 3, litra d), ikke blevet ophævet af fælleskabslovgiveren. Selv om det ud fra et tidsmæssigt perspektiv ikke er relevant for nærværende sag, lader det til, at undtagelsen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), er bibeholdt i det såkaldte omarbejdede momsdirektiv, jf. artikel 372 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

14 – Jf. punkt 28 ovenfor.

15 – Ibidem.

16 – Jf. i denne retning dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 32, og af 7.12.2006, sag C-240/05, Administration de l'enregistrement et des domaines mod Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 52.

17 – Jf. præmis 20 i denne dom (nævnt ovenfor i fodnote 8).

18 – Dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Sml. I, s. 4493.

19 – Jf. punkt 39 ovenfor.